



CIRCOLARE N. 27/IR DEL 2 FEBBRAIO 2012

**LA DISCIPLINA RELATIVA AI BENI D'IMPRESA CONCESSI IN GODIMENTO
A SOCI O FAMILIARI**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I soggetti interessati. – 2.1. I soggetti che concedono i beni in godimento. – 2.2. Gli utilizzatori dei beni. – 3. I beni dell'impresa concessi in godimento. – 4. Il reddito imponibile in capo al socio o familiare. – 5. La indeducibilità dei costi in capo alla società. – 6. I finanziamenti e le capitalizzazioni. – 7. Decorrenza. – 8. La comunicazione.



1. Premessa

Il decreto legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 14 settembre 2011¹, ha introdotto, nell'ambito del testo unico delle imposte sui redditi, una nuova fattispecie che si considera produttiva di redditi diversi concernente l'utilizzo di beni aziendali da parte dei soci della società o da parte dei familiari dell'imprenditore, qualora lo stesso avvenga a titolo gratuito ovvero a fronte di un corrispettivo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento.

Tale fattispecie, per espressa previsione normativa, produce, specularmente, in capo all'impresa concedente un effetto di indeducibilità dei costi relativi a detti beni.

È stato introdotto, inoltre, uno specifico obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi al detto utilizzo ed è stata prevista un'attività di controllo *ad hoc* da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Più precisamente, l'art. 2, commi da 36-*terdecies* a 36-*duodevicies*, del citato decreto legge n. 138/2011 stabilisce che, qualora la società o l'impresa individuale conceda dei beni in godimento, rispettivamente, ai soci o ai familiari dell'imprenditore:

- la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la detta concessione concorre alla formazione del reddito complessivo del socio o familiare quale reddito diverso ai sensi della nuova lettera h-*ter*) dell'art. 67, comma 1, del TUIR;
- i costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento “*non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile*”;
- l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo. La norma, al comma 36-*sexiesdecies*, prevede l'emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per la individuazione delle modalità e dei termini per l'effettuazione della predetta comunicazione, provvedimento emanato il 16 novembre 2011 con prot. n. 166485;
- l'Agenzia delle Entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento.

La finalità dell'intervento normativo appare duplice: da un lato, disincentivare l'utilizzo di schermi societari² per l'intestazione di beni che pur risultando formalmente dell'impresa sono, di fatto, concessi in godimento a fini privati a soci e familiari; dall'altro lato, potenziare l'applicazione dell'accertamento sintetico in capo all'utilizzatore di detti beni. Peraltro, i beni intestati all'impresa e assegnati in godimento ai soci o ai familiari, con ogni probabilità, non assumeranno rilievo ai fini dell'accertamento sintetico “puro”, basato sulle spese effettivamente sostenute, restando le stesse a carico dell'impresa concedente, bensì ai fini dell'applicazione del nuovo redditometro.

¹ Entrato in vigore il giorno stesso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento (13 agosto).

² Alla medesima stregua dell'intervento in tema di società non operative previsto dai commi 36-*quinquies* a 36-*duodevicies* dello stesso articolo 2. Si veda, al riguardo, la precedente circolare n. 25/IR del 31 ottobre 2011.



Il nuovo obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate – unitamente alle verifiche che continueranno ad essere effettuate “sul campo” – dovrebbe consentire di perseguire entrambe le finalità.

Il testo normativo, a causa, evidentemente, della fretta con la quale è stato emanato l’intero provvedimento, reca una inutile ripetizione concernente la nuova fattispecie di reddito diverso, laddove sia il comma 36-*terdecies* che il comma 36-*quiquiesdecies* prevedono l’introduzione di tale fattispecie.

2. I soggetti interessati

2.1. I soggetti che concedono i beni in godimento

Dal punto di vista delle società o imprese che concedono in godimento i beni aziendali, va osservato che sono comprese nell’ambito di applicazione della nuova disciplina non solo le società non operative ai sensi dell’art. 30 della legge n. 724/1994, sia di capitali che di persone, ma anche quelle operative nonché le imprese individuali. Pertanto, ancorché le società non operative costituiscano il principale strumento utilizzato per “schermare” la disponibilità di beni da parte dei soci, i soggetti interessati alla nuova disciplina rappresentano una platea più vasta di quella delle cosiddette società di comodo.

La nuova disciplina si applica anche alle società formalmente domiciliate all’estero, ma considerate residenti in Italia per effetto della presunzione di “esterovestizione” di cui all’art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR.

Le norme fanno riferimento ai beni dell’“impresa”. Si ritiene che la nozione di “impresa” vada assunta nella sua valenza fiscale: deve, cioè, trattarsi di un soggetto la cui attività dà luogo alla produzione di un reddito d’impresa. Difatti, le “penalizzazioni” previste dalla norma esplicano effetto, con riguardo alla indeducibilità dei costi, proprio in sede di determinazione del detto reddito d’impresa.

Si ritiene, pertanto, che le disposizioni in esame non si applichino alle società semplici, agli enti non commerciali che non svolgono un’attività d’impresa³, agli esercenti attività agricole produttive di reddito agrario⁴, nonché alle società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia. La conseguenza è che i beni concessi da tali soggetti in godimento ai propri soci o familiari sono sottratti al “monitoraggio”.

L’esclusione delle società estere dall’ambito di applicazione della disciplina potrebbe, invero, generare disparità di trattamento tra i soci di queste ultime società e i soci di società residenti ovvero quelli di società non residenti che operano in Italia tramite una stabile organizzazione: i primi infatti, pur avendo ricevuto beni in godimento dalla società a fronte di corrispettivi inferiori al valore di mercato, resterebbero esclusi da tassazione a differenza dei secondi.

2.2. Gli utilizzatori dei beni

Il dato letterale della norma individua i beneficiari del godimento dei beni nei soci della società, senza alcuna soglia minima di partecipazione al capitale sociale, e nei familiari dell’imprenditore.

³ Sono, altresì, esclusi dalla “stretta” i beni posseduti dagli esercenti arti e professioni, anche attraverso associazioni professionali e utilizzati dagli associati o da loro familiari.

⁴ È evidente che le imprese agricole che esercitano attività produttive di reddito d’impresa subiranno la penalizzazione consistente nella indeducibilità dei costi soltanto se non si avvalgono di regimi forfetari, ma il detto reddito è determinato in via analitica.



Al riguardo, era stato da più parti osservato che, al fine di non vanificare le finalità della norma ed evitare il suo aggiramento, sarebbe stato necessario superare l'interpretazione letterale della stessa, includendo nel suo ambito applicativo anche i familiari dei soci e i soci "indiretti", ai quali i beni sono concessi in godimento da una società del gruppo diversa da quella alla quale essi partecipano (ad esempio, una società controllata da quest'ultima).

Tale orientamento sembrerebbe essere stato recepito nell'ambito del provvedimento del 16 novembre 2011, che ha stabilito, ai punti 1.1. e 1.4., che nella comunicazione vanno indicati, oltre ai dati dei soci e dei familiari delle società o delle imprese individuali che concedono in godimento i beni, anche quelli relativi:

- alle persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa;
- ai soci di altra società appartenente al medesimo "gruppo";
- ai familiari dei soci, che sono, ai sensi dell'art. 5, ultimo comma, del TUIR, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Qualora il socio sia una società fiduciaria e il bene sia concesso in godimento a persona fisica riferibile alla quota fiduciaria, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁵ che come soggetto beneficiario va comunicato il fiduciante (persona fisica), trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di partecipazione. Stessa conclusione vale, a parere dell'Agenzia, per il caso in cui la società concedente sia partecipata da un trust e il bene sia in uso del disponente.

Il dubbio in ordine al recepimento del citato orientamento interpretativo deriva dalla circostanza che il provvedimento in oggetto non è relativo alla nuova disciplina sostanziale in materia di determinazione del reddito in capo al socio, ma attiene all'obbligo di comunicazione dei dati dei beni concessi in godimento al quale, come sarà evidenziato in seguito, è stato attribuito un ambito applicativo ben più ampio rispetto alla predetta disciplina.

Qualora l'Agenzia delle Entrate dovesse confermare, in via ufficiale, il citato orientamento interpretativo, occorrerebbe, a tal punto, verificare se il bene sia dato in godimento a un socio, a un familiare del socio, a un socio di altra società del gruppo o a un familiare di un socio di altra società del gruppo. In tal caso, occorrerebbe altresì specificare la nozione di gruppo rilevante a tali fini, con l'auspicio che la stessa sia limitata, nella specie, alle società controllate, senza includervi quindi le società collegate.

Ulteriori dubbi si pongono in ordine alla ricomprensione dei soci diversi dalle persone fisiche nell'ambito applicativo della norma che ha introdotto la nuova fattispecie di reddito diverso.

Al riguardo, va rilevato che nel tracciato record di dettaglio allegato al provvedimento del 16 novembre 2011 sono stati richiesti anche i dati identificativi dei soci diversi dalle persone fisiche. Sul punto, è stata inserita una nota nella quale è precisato che *"si ipotizza anche questo dato in quanto la norma sembra non escludere tale informazione, accentuando semplicemente che il controllo venga effettuato sistematicamente sulle persone fisiche"* e che i dati sono richiesti *"in alternativa ai dati del soggetto persona fisica"*.

Va peraltro tenuto presente che nel comma 36-*quaterdecies* dell'art. 2 del D.L. 138/2011 la indeducibilità dei costi è stata prevista in relazione ai beni concessi in godimento ai "soci", senza limitarne l'applicazione alle sole persone fisiche.

⁵ In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2011.



Resta quindi da chiarire quali siano i soci diversi dalle persone fisiche cui il provvedimento ha inteso fare riferimento. Laddove l'obiettivo sia stato quello di comprendere anche le società esercenti attività commerciale, non può non osservarsi che tale indicazione contrasterebbe con la *ratio* dell'intervento legislativo diretto a disincentivare l'utilizzo "privato" di beni aziendali da parte delle persone fisiche e non anche da parte di soggetti esercenti, a loro volta, attività d'impresa. Tale conclusione trova conferma nel fatto che il legislatore ha previsto la penalizzazione in capo al soggetto utilizzatore nella categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR, disciplina che, come noto, non si applica alle società esercenti attività commerciale e, più in generale, ai titolari di reddito d'impresa.

Una soluzione potrebbe essere quella di identificare i soci utilizzatori diversi dalle persone fisiche nelle società semplici e nelle associazioni professionali che sono socie della società concedente o a cui partecipano persone fisiche socie (o familiari dei soci) della medesima società concedente⁶.

La nuova disciplina riguarda anche i soci non residenti ai quali una società residente in Italia concede in godimento un bene ivi ubicato (ad esempio, un immobile). In tal caso, il soggetto realizza in Italia redditi diversi per effetto dell'art. 23 del TUIR.

3. I beni dell'impresa concessi in godimento

In via preliminare, va osservato che il presupposto del godimento da parte del socio o familiare è fattispecie diversa da quella dell'assegnazione dei beni ai soci ovvero della destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa di cui all'art. 86 del TUIR o dell'autoconsumo da parte dell'imprenditore individuale. In questi casi, infatti, i beni fuoriescono dal regime d'impresa mentre nel caso regolato dalla nuova norma i beni restano nell'ambito di detto regime.

Tra i "beni dell'impresa" oggetto della nuova disciplina sono ricompresi quelli strumentali, i beni-merce e i cosiddetti beni meramente patrimoniali⁷. Per l'imprenditore individuale i beni relativi all'impresa sono individuati, come è noto, ai sensi dell'art. 65 del TUIR. Per le società, sia di persone che di capitali, vanno presi in considerazione tutti i beni ad esse appartenenti. Per le società di fatto assumono, invece, rilevanza i beni-merce e i beni strumentali, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci ed utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa.

I beni oggetto delle nuove regole sono quelli di proprietà dell'impresa o posseduti per effetto di un diritto reale di godimento (uso, usufrutto, ecc.), ma anche quelli detenuti in locazione, anche finanziaria, o in noleggio. Tale soluzione appare, invero, la più coerente con le finalità perseguite dalla disciplina in commento.

Il provvedimento ha contribuito a chiarire alcuni aspetti applicativi, che potrebbero rilevare, come sopra evidenziato, anche ai fini della disciplina sostanziale.

In particolare, è stabilito che la comunicazione deve contenere anche le tipologie di utilizzo dei beni, con la specificazione se l'utilizzo è esclusivo o meno, nonché della data dell'eventuale subentro.

⁶ Quest'ultima categoria di soggetti ricadrebbe nell'ambito applicativo della disciplina, se trovasse accogliamento l'orientamento interpretativo più estensivo in precedenza richiamato.

⁷ Si tratta di tutti gli altri beni relativi all'impresa diversi dai beni-merce e da quelli strumentali.



I beni concessi in godimento sono stati suddivisi in sei categorie: autovetture, altri veicoli (ad esempio, autocarri), unità da diporto, aeromobili, immobili e “altri”. L’obbligo di comunicazione è stato escluso, con riguardo ai beni inseriti in quest’ultima categoria, se gli stessi risultano “di valore non superiore a 3.000 euro, al netto dell’IVA applicata”. Tale precisazione appare motivata dalla condivisibile esigenza di evitare l’imposizione di eccessivi adempimenti in ordine a beni di scarsa rilevanza ai fini dell’effettuazione degli accertamenti sintetici. Il limite, infatti, è stato mutuato da quello previsto per l’effettuazione degli adempimenti relativi al cosiddetto “spesometro”⁸ e risponde alla stessa logica.

Si ritiene che i beni appartenenti alla categoria residuale che non superano il detto valore non assumono rilievo neanche ai fini dell’applicazione delle penalizzazioni riguardanti la indeducibilità dei costi per l’impresa e la tassazione in capo all’utilizzatore della differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato. Sul punto, si auspica un chiarimento da parte degli organi competenti.

4. Il reddito imponibile in capo al socio o familiare

Se la società o l’impresa individuale concede dei beni in godimento ai soci o ai familiari la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per tale concessione concorre alla formazione del reddito complessivo di questi ultimi quale reddito diverso, ai sensi della nuova lett. h-ter) inserita nell’articolo 67, comma 1, del TUIR.

La nozione di “valore di mercato”, come confermato ufficiosamente dalla stessa Agenzia delle Entrate⁹, coincide con il valore normale di cui all’art. 9 del TUIR¹⁰.

In base a quanto precisato nella risposta all’interrogazione parlamentare n. 5-05309 del 15 settembre 2011, va tenuto conto delle condizioni che caratterizzano il mercato e, quindi, del corrispettivo ottenibile “secondo una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli”. Possono, quindi, rivelarsi utili i riferimenti a listini o tariffe esistenti (ad esempio quelli delle società di noleggio delle autovetture, che riguardano però, solitamente, beni nuovi e comprendono le spese per l’assicurazione e la manutenzione ordinaria), tenendo conto degli sconti d’uso, ovvero ai dati dell’osservatorio immobiliare (per le abitazioni rientranti nelle tipologie ivi contemplate).

Qualora il socio rivesta anche la qualifica di dipendente o amministratore, l’Agenzia delle Entrate ha precisato¹¹ che la nuova disciplina trova applicazione solo nel caso in cui il TUIR non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente, e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore. In base a tali premesse, l’Agenzia ha ritenuto che la concessione in uso dell’autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un *fringe benefit*, non rientra nell’ambito applicativo dell’art. 67, comma 1, lett. h-ter, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all’art. 51 del TUIR. Tale conclusione è coerente con quanto previsto dall’alinea del

⁸ V. art. 21 DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito in legge dall’art. 1, comma 1, L. 30 luglio 2010, n. 122.

⁹ Cfr. la risposta fornita, sul punto, nel corso di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 25 gennaio 2011.

¹⁰ Tale valore, ai sensi del comma 3 del citato art. 9, corrisponde al “prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”.

¹¹ In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 18 gennaio 2011.



citato art. 67 secondo cui le fattispecie in esso previste rilevano soltanto se non sono conseguite in relazione, tra l'altro, alla qualità di lavoratore dipendente.

Ai fini della determinazione del reddito diverso, va fatto riferimento al periodo di godimento del bene. La norma parla infatti di corrispettivo "annuo" e nel provvedimento è prevista la comunicazione delle date di inizio e fine della concessione in uso: l'importo tassato in capo al socio o familiare va, quindi, rapportato al detto periodo di godimento del bene.

Per quanto concerne il criterio di imputazione temporale del reddito, si ritiene che il corrispettivo eventualmente previsto a carico dell'utilizzatore rileva indipendentemente dall'effettivo pagamento dello stesso nel corso del periodo d'imposta. Il corrispettivo infatti, pur non essendo pagato da parte dell'utilizzatore, concorre in ogni caso alla formazione del reddito dell'impresa concedente, in ossequio al principio di competenza. Ne consegue che quand'anche esso sia stato pattuito in misura pari al valore di mercato del diritto di godimento, lo stesso resta tassabile in capo al concedente, indipendentemente dalla sua effettiva percezione. Non considerare rilevante, in sede di determinazione del reddito in capo all'utilizzatore, il corrispettivo pattuito e non pagato, si trasformerebbe dunque in un'evidente duplicazione di tassazione a cui si aggiungerebbe la complessità della gestione dei "recuperi" d'imposta da riconoscere all'utilizzatore in tutti i casi in cui il corrispettivo sia pagato in un anno successivo a quello di competenza.

L'impresa concedente, d'altra parte, oltre a tassare il corrispettivo pattuito e non pagato, subisce altresì, qualora detto corrispettivo sia inferiore al valore di mercato, l'indeducibilità dei costi relativi al bene concesso in godimento, a prescindere, si ribadisce, dall'effettivo incasso delle somme dovute dall'utilizzatore.

5. La indeducibilità dei costi in capo alla società

Dal punto di vista della società concedente, la norma prevede che i costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento "*non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile*". Una norma analoga a quella in esame è prevista, ai fini dell'IVA, nell'art. 4, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, in base al quale non è detraibile l'IVA pagata per l'acquisto di beni (immobili, unità da diporto, aeromobili e complessi sportivi o ricreativi) che vengono messi a disposizione dei soci gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale.

Non vi è dubbio che la norma si rende applicabile anche ai casi in cui il bene sia concesso ai soci o ai familiari in assenza di corrispettivo. Tale conclusione è confermata dalla relazione tecnica, nella quale è precisato che si ha riguardo alle ipotesi di concessione dei beni "*senza corrispettivo ovvero con un corrispettivo inferiore a quello che sarebbe ritraibile secondo una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli*" e nella citata risposta all'interrogazione n. 5-05309 del 15 settembre 2011, nella quale è stato affermato che sono disciplinati anche i casi di beni concessi senza corrispettivo.

Per quanto concerne l'individuazione dei costi indeducibili, può trattarsi di quote di ammortamento, canoni di locazione, anche finanziaria, spese di manutenzione, tasse di possesso, ecc.

La previsione di indeducibilità pone rilevanti questioni interpretative, la cui corretta soluzione va ricercata tenendo presenti principi di sistematicità e coerenza, anche al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione.

Un primo aspetto interpretativo concerne la constatazione che l'applicazione della norma basata sul mero dato letterale potrebbe indurre a ritenere che la indeducibilità riguardi sempre l'intero ammontare dei costi, a



prescindere dall'entità del corrispettivo previsto (sempre che inferiore al valore normale). La soluzione più coerente, tuttavia, dovrebbe essere quella di considerare indeducibile solo la parte dei costi proporzionalmente corrispondente al rapporto percentuale tra valore normale "eccedente" il corrispettivo e valore normale del diritto di godimento.

Al riguardo, va altresì ricordato che, a prescindere dalla novità normativa qui in commento, le vigenti regole di determinazione del reddito d'impresa già prevedono, in taluni casi, una totale indeducibilità dei costi relativi a determinati beni. È il caso, ad esempio, dei componenti negativi relativi ai cosiddetti immobili-patrimonio di cui all'art. 90 del TUIR.

Ulteriori e delicate questioni interpretative derivano dalla circostanza che il nostro ordinamento già prevede alcune misure di deducibilità forfetaria per quei beni che si presumono a utilizzo promiscuo (ad esempio le autovetture).

Tali norme devono essere, ora, necessariamente coordinate con la nuova regola di indeducibilità dei beni concessi in godimento ai soci o familiari.

Diverse sono quindi le casistiche che possono prospettarsi all'interprete. Una prima fattispecie è quella dei beni concessi a soci e familiari per uso esclusivamente personale e senza previsione di corrispettivo: in tal caso i costi sono già indeducibili in quanto non inerenti.

Una seconda fattispecie è quella della concessione in uso esclusivo a fronte di un corrispettivo: in tal caso, i costi sarebbero deducibili in quanto specificamente correlati a un componente che concorre alla formazione del reddito e, quindi, inerenti. Tuttavia, se il corrispettivo è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento opera l'indeducibilità nella misura proporzionale sopra illustrata.

Caso più problematico è quello dei beni concessi in godimento a soci e familiari e utilizzati «promiscuamente», cioè per l'attività commerciale e per uso personale. In questo caso, una soluzione ragionevole potrebbe essere quella di verificare la presenza o meno nel nostro ordinamento di norme di forfetizzazione dell'inerenza (ad esempio, quelle relative agli autoveicoli di cui all'art. 164 del TUIR). Si ritiene che tali norme possano continuare ad applicarsi in luogo della indeducibilità prevista in caso di corrispettivo inferiore al valore normale, come peraltro sembra desumibile dall'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in relazione all'analoga questione postasi nei confronti dell'utilizzatore¹², laddove è stato precisato che le nuove disposizioni trovano applicazione solo nel caso in cui il testo unico delle imposte sui redditi "*non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente*".

La nuova regola della indeducibilità esplicherà dunque i suoi effetti in assenza di tali previsioni di deduzione forfetizzata.

Se non si pervenisse a tale interpretazione, si potrebbero determinare aree di doppia imposizione che vanno sempre scongiurate. Si pensi al caso di una società che concede in godimento ai soci un automezzo anche per

¹² Il riferimento è al caso dell'amministratore/socio che abbia in uso l'autovettura aziendale e che sia anche dipendente della società concedente, per il quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la nuova previsione inserita nell'art. 67, comma 1, lett. h-ter), del TUIR deve lasciare spazio alle regole di tassazione convenzionale dei *fringe benefits* contemplate all'interno della categoria dei redditi di lavoro dipendente.



finalità extra-aziendali e supponiamo che i soci corrispondano un corrispettivo inferiore al valore normale del diritto di godimento. Laddove non trovasse applicazione la soluzione prima illustrata, si determinerebbe:

- la indeducibilità dei costi relativi all'autoveicolo, nonostante una parte degli stessi sia inerente ex lege per effetto dell'art. 164 del TUIR;
- l'imputazione in capo alla società di un componente positivo pari al corrispettivo pattuito per l'utilizzo del veicolo;
- l'emersione di un reddito diverso in capo al socio, pari al differenziale tra il valore di mercato e il corrispettivo pattuito.

Si ritiene che una soluzione di questo tipo risulterebbe oltremodo penalizzante, non coerente e violerebbe il divieto di doppia imposizione.

6. I finanziamenti e le capitalizzazioni

Nell'art. 2, comma 36-*septiesdecies*, del D.L. n. 138/2011 è stato previsto che l'Agenzia delle Entrate tenga conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, di *“qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società”*.

Al riguardo, deve innanzitutto essere segnalato che tale previsione appare pleonastica, considerato che si tratta di una facoltà che gli uffici possono già esercitare in sede di accertamento sintetico del reddito complessivo; l'inserimento della stessa sembra, quindi, rispondere a esigenze di deterrenza, al fine di disincentivare l'effettuazione di finanziamenti destinati all'acquisizione di beni concessi poi in godimento ai soci.

Va osservato che tale norma appare del tutto estranea a quella relativa all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, in quanto il citato comma 36-*septiesdecies* sembra “autonomo” dai precedenti e non avere al suo interno alcun collegamento lessicale con le previsioni concernenti la comunicazione. Tuttavia, nelle motivazioni del provvedimento direttoriale del 16 novembre 2011 è precisato che, tenendo conto della disposizione sopra ricordata, è stato previsto che la comunicazione debba essere effettuata anche per qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente. A tale previsione normativa è stato, quindi, ricondotto l'effetto di imporre l'obbligo della predetta comunicazione, nonostante quest'ultimo sia stato espressamente limitato, nel comma 36-*sexiesdecies* del citato art. 2, ai *“dati relativi ai beni concessi in godimento”*.

Si tratta, quindi, di un ampliamento, ad opera del provvedimento, dei dati informativi richiesti mediante la comunicazione, di cui non sembra esservi “traccia” nella norma primaria.

Con riferimento ai finanziamenti e alle capitalizzazioni oggetto di comunicazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, seppure in via ancora officiosa¹³, che *“i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci”*.

Tale interpretazione è stata ribadita dall'Agenzia delle Entrate¹⁴ in risposta ad un quesito che poneva il dubbio se detti finanziamenti dovessero essere segnalati solo per la quota parte riferibile all'acquisto di beni concessi in

¹³ Nel corso del citato incontro con la stampa specializzata tenutosi il 18 gennaio 2012.

¹⁴ Nel corso del successivo incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012.



godimento ai soci. Sul punto, l'Agenzia ha confermato che i finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l'intero ammontare¹⁵.

Analoga conferma è intervenuta con riferimento alla questione se gli apporti alla società siano da segnalare a prescindere dal fatto che il socio finanziatore abbia ricevuto un bene in godimento. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che *“i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci”*.

L'Agenzia quindi, nel considerare obbligatoria la comunicazione di detti apporti anche nel caso in cui gli stessi siano effettuati nei confronti di società che non concedono in godimento beni a soci e familiari, si pone in aperto contrasto con quanto stabilito dal punto 1.1. del provvedimento emanato dalla stessa Agenzia delle Entrate in cui si fa invece riferimento ai finanziamenti effettuati nei confronti della sola “società concedente”.

Ma vi è di più. La risposta fornita dall'Agenzia va al di là di quanto previsto dallo specifico provvedimento direttoriale anche con riferimento al soggetto erogatore del finanziamento. Ed infatti, mentre il provvedimento prevede che oggetto di segnalazione siano i dati anagrafici dei soci o dei familiari che “effettuano” qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società, la risposta richiede che siano segnalati anche i finanziamenti e i versamenti “ricevuti” dai soci.

L'ampliamento dell'oggetto della comunicazione anche a tali fattispecie suscita notevoli perplessità, avuto riguardo non solo alla formulazione letterale del provvedimento, ma anche in relazione alla stessa *ratio* ispiratrice dell'adempimento, così come individuata in premessa.

Non può non osservarsi, infine, che il generico riferimento effettuato nelle motivazioni del provvedimento a *“qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione”* può essere interpretato nel senso di obbligare alla comunicazione anche dei dati relativi alla costituzione e agli aumenti di capitale della società: dati che, tuttavia, sono già in possesso dell'anagrafe tributaria a seguito della registrazione dei relativi atti. È auspicabile che gli organi competenti chiariscano che tali informazioni non vanno trasmesse, analogamente a quanto disposto ai fini del cosiddetto “spesometro”, in relazione alle operazioni IVA d'importo superiore alle soglie di rilevanza già comunicate all'anagrafe tributaria per altri fini¹⁶. In caso contrario, la richiesta opererebbe in violazione dei principi dello Statuto del contribuente e dell'art. 7, comma 1, lett. f), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, secondo il quale i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del fisco e degli enti previdenziali o che questi possono direttamente acquisire da altre amministrazioni.

7. Decorrenza

Ai sensi del comma 36-*duodevices* dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, le nuove disposizioni concernenti le penalizzazioni in capo all'impresa e ai soci o familiari si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo

¹⁵ Per i finanziamenti e le capitalizzazioni va peraltro rilevato che il provvedimento direttoriale, a differenza di quanto stabilito con riguardo ai beni appartenenti alla categoria residuale, non prevede un importo minimo al di sotto del quale le operazioni in esame non vanno segnalate.

¹⁶ Cfr. il p. 2.4 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2010, prot. n. 184182.



a quello in corso al 17 settembre 2011¹⁷, cioè dal 2012 in caso di periodo coincidente con l'anno solare.

In sede di determinazione degli acconti per tale anno il socio/familiare e la società/impresa dovranno assumere quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata, rispettivamente, facendo concorrere la differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo al reddito del socio o familiare ovvero non deducendo i costi del bene concesso in godimento dal reddito della società o dell'imprenditore. Resta fermo l'utilizzo del metodo previsionale laddove nel 2012 il presupposto di applicazione della norma sia venuto meno perché, ad esempio, il corrispettivo risulta in linea con il valore di mercato.

8. La comunicazione

L'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo.

Nelle motivazioni del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate è precisato che l'intervento normativo è volto a rafforzare le misure che presidono il recupero della base imponibile non dichiarata e ha la finalità di *“riportare l'intestazione dei beni all'effettivo utilizzatore, scoraggiando l'occultamento anche attraverso lo schermo societario di beni che di fatto vengono posti nella disponibilità dei soci – comprese le persone fisiche che direttamente, ma anche indirettamente, detengono partecipazioni nell'impresa concedente – o dei familiari dell'imprenditore, che ne traggono immediata utilità”*.

L'adempimento è, quindi, finalizzato al potenziamento dell'attività di accertamento effettuata dall'Agenzia delle Entrate utilizzando il metodo sintetico.

Il provvedimento ha stabilito le modalità e i termini della comunicazione dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari.

La comunicazione deve essere trasmessa, in via alternativa, dall'impresa concedente ovvero dal socio o dal familiare dell'imprenditore.

La norma, contenuta nell'art. 2, comma 36-*sexiesdecies*, del D.L. n. 138/2011, stabilisce che la comunicazione va effettuata *“nelle ipotesi di cui al comma 36-quaterdecies”*, nel quale è sancita la indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi *“per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento”*. Era, quindi, sorto il dubbio se la detta comunicazione dovesse essere effettuata soltanto in presenza di corrispettivi inferiori al valore normale ovvero in ogni caso, al fine di non vanificare lo scopo della norma che, come evidenziato, è quello di fare emergere la disponibilità di beni (e le spese sostenute per acquisirla) che possono assumere rilievo ai fini dell'accertamento sintetico. Il provvedimento in esame ha scelto questa seconda strada, avendo fatto generico riferimento all'assegnazione in godimento dei beni, senza limitare l'adempimento ai soli casi di corrispettivo inferiore al valore di mercato. Tra i dati da comunicare sono stati, peraltro, previsti anche il corrispettivo e il valore di mercato, nonché le date di inizio e fine della concessione in uso.

I beni dati in godimento sono stati suddivisi, come già anticipato, in sei categorie: autovetture, altri veicoli (ad esempio, autocarri), unità da diporto, aeromobili, immobili e “altri”. L'obbligo di comunicazione è stato escluso, con riguardo ai beni inseriti in quest'ultima categoria residuale, se gli stessi risultano *“di valore non superiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA applicata”*. Tale precisazione è stata motivata, come già evidenziato in

¹⁷ Data di entrata in vigore della legge di conversione (legge n. 148 del 14 settembre 2011) del D.L. n. 138/2011.



precedenza, dalla condivisibile esigenza di evitare l'imposizione di eccessivi adempimenti in ordine a beni di scarsa rilevanza ai fini dell'effettuazione degli accertamenti sintetici..

Con riguardo alle autovetture e agli altri veicoli è stata richiesta l'indicazione del numero del telaio, per le unità da diporto i metri delle stesse, per gli aeromobili la potenza del motore (in kw) e per gli immobili il comune, la provincia, il foglio e la particella catastale.

La comunicazione è stata richiesta anche nei casi in cui è effettuata *“qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente”*.

È stato precisato, nel punto 3.6. del provvedimento, che la comunicazione deve essere effettuata anche con riguardo ai beni per i quali nel periodo d'imposta precedente è cessato il diritto di godimento. Si ritiene che tale previsione si applichi anche ai finanziamenti e alle capitalizzazioni estinti o restituiti alla fine del periodo d'imposta.

I soggetti obbligati effettuano la comunicazione utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline, in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni. Al fine della trasmissione telematica devono essere utilizzati i prodotti software di controllo resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate. Per la trasmissione dei dati, i soggetti obbligati possono avvalersi degli intermediari di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322¹⁸.

Per quanto concerne il termine di comunicazione dei dati, il provvedimento stabilisce che la comunicazione va effettuata:

- entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento;
- entro il 31 marzo 2012 per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del provvedimento, cioè precedenti al 2012, in caso di periodo coincidente con l'anno solare (punto 3.5). Nel punto 1.3 è, peraltro, stabilito che l'obbligo sussiste anche per *“i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011”*. Si ritiene, pertanto, che il riferimento ai beni concessi in godimento nei *“periodi d'imposta precedenti”*, operato nel punto 3.5, non riguardi quelli per i quali la concessione è stata effettuata anteriormente al 2011 e non è proseguita in quest'ultimo anno.

La prima comunicazione deve, quindi, essere inviata entro il 31 marzo 2012 e riguarderà i dati relativi ai beni per i quali era in corso nel 2011 la relativa concessione in godimento, avendo l'Agenzia evidentemente ritenuto che la norma in esame sia di carattere procedurale e si applichi agli adempimenti da porre in essere nel 2012, anche se riferiti a situazioni relative all'anno precedente.

Per quanto concerne i finanziamenti, la prima parte del punto 1.3 del provvedimento direttoriale fa riferimento a quelli *“realizzati”* nel periodo di imposta, mentre la seconda parte, relativa all'esercizio 2011, si riferisce a quelli *“in corso”*. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito¹⁹ che, in sede di prima applicazione, devono essere comunicati i finanziamenti ed i versamenti che risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, pur se realizzati in periodi d'imposta precedenti.

¹⁸ Cfr. p. 3.1 e p. 3.2 del provvedimento direttoriale 16 novembre 2011, prot. n. 166485.

¹⁹ In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 25 gennaio 2011.



Si ritiene che la “estensione”, operata dal provvedimento, ai beni concessi in godimento nel 2011 non abbia effetto sulle penalizzazioni ai fini reddituali, che si applicano invece, come già evidenziato, a partire dal 2012.

È possibile l’annullamento della comunicazione e l’invio di una comunicazione sostitutiva. La procedura di annullamento dei *file* inviati è consentita entro il termine di trenta giorni dalla data indicata nella ricevuta telematica rilasciata dall’Agenzia delle Entrate attestante l’avvenuta trasmissione dei dati. La trasmissione di un *file* in sostituzione di un altro precedentemente inviato per lo stesso periodo di riferimento, è possibile dopo che siano trascorsi 30 giorni dalla ricezione del *file* da sostituire²⁰.

In caso di omissione o infedeltà della comunicazione è dovuta, in solido tra l’impresa e il beneficiario, una sanzione pari al 30 per cento della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo. Se, però, il costo non è stato dedotto dall’impresa e la detta differenza ha concorso a formare il reddito del socio o familiare, la sanzione è ridotta ad un importo tra 258 e 2.065 euro.

La norma sanzionatoria non sembra prendere in considerazione il caso dell’omessa o infedele comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento a fronte di un corrispettivo annuo pari o superiore al valore di mercato. Ciò in quanto la sanzione in misura fissa è applicabile soltanto qualora “*i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-quaterdecies e 36-quinquiesdecies*”, che presuppongono, invece, la pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore di mercato²¹.

Tale conclusione è peraltro coerente con il dettato del comma 36-*sexiesdecies* laddove stabilisce che la comunicazione sia dovuta “*nelle ipotesi di cui al comma 36-quaterdecies*”, vale a dire nei casi in cui il corrispettivo annuo è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento del bene.

Non sembra, infine, applicabile alcuna sanzione in caso di violazione dell’obbligo di comunicazione dei finanziamenti o delle capitalizzazioni, essendo in tali ipotesi irrilevante la differenza tra il corrispettivo ed il valore di mercato nonché l’eventuale adeguamento alle relative previsioni normative.

²⁰ Art. 7 del provvedimento in ultimo citato.

²¹ Cfr. comma 36-*sexiesdecies* dell’art. 2 del D.L. n. 138/2011.